Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 29974 du rôle
Inscrit le 9 mars 2012

Audience publique du 18 mars 2013

Recours formé par
la société anonyme ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de retenue d'impôt

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29974 du rôle et déposée le 9 mars 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Karima ROUIZI, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège à L-…, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au registre au registre de commerce sous le n° ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 décembre 2011 portant rejet de sa réclamation du 13 juillet 2011 contre un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue émis par le bureau d'imposition RTS-Esch/Alzette, section des impôts sur salaires, de l'administration des Contributions directes le 23 février 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 juin 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 4 juillet 2012 par Maître Karima ROUIZI au nom de la société anonyme ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Karima ROUIZI et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries à l'audience publique du 11 mars 2013.

Le bureau d'imposition RTS-Esch/Alzette, section des impôts sur salaires, de l'administration des Contributions directes émit le 23 février 2011 à l'encontre de la société anonyme ... un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue pour les années 2006 à 2010.

La société anonyme ..., ci-après « … » introduisit le 13 juillet 2011 une réclamation à l'encontre de ce bulletin.

Le directeur rejeta la réclamation pour cause de tardiveté par décision du 6 décembre 2011, motivée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 19 juillet 2011 par le sieur ..., au nom de la société anonyme ..., avec siège à L-..., pour réclamer contre le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2006, 2007, 2008 et 2009, émis le 23 février 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2006 à 2009 a été mis à la poste sous pli fermé le 18 février 2011 ;

Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe au bulletin entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;

qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie en cas de simple pli postal le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste ;

que la requête, entrée le 19 juillet 2011, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 23 mai 2011 ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable. »

A l'encontre de cette décision directoriale de rejet, la ... introduisit par requête déposée le 9 mars 2012 un recours contentieux tendant à sa réformation, sinon à son annulation.

Elle fait exposer à l'appui de son recours avoir pris contact avec le bureau d'imposition concerné pour présenter une demande de modification dudit bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue, mais que malgré l'entretien en ce sens avec le prépose de ce bureau et les pièces produites, aucune décision n'aurait été prise quant à cette demande de modification, de sorte qu'elle aurait introduit une réclamation. Or, elle estime que comme l'administration des Contributions directes n'aurait pris aucune décision quant à cette demande, aucune voie de recours n'aurait pu commencer à courir, de sorte que la réclamation introduite en date du 13 juillet 2011 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes serait recevable.

Par ailleurs, elle estime que la motivation telle que contenue dans la décision directoriale comporterait une « *motivation suspecte* », en ce sens que ladite décision mentionnerait que le bulletin porterait la date du 23 février 2011 mais aurait été notifié le 18 du même mois, de sorte que « *la décision* » - non autrement définie - comporterait en

conséquence une « *irrégularité formelle correspondant à l'absence de toute date* ».

Elle relève encore que l'administration des Contributions directes aurait pris « *sa décision* » - non autrement définie - dès avant de lui offrir la possibilité de se faire entendre, de sorte qu'à ce titre le bulletin serait « *nul* », tandis que l'administration des Contributions directes n'aurait jamais pris position sur la demande de modification du bulletin d'imposition, de sorte qu'« *en conséquence, aucun délai de voie de recours n'a donc commencé à courir* », pour finalement conclure que comme à ce jour, aucune décision du directeur de l'administration des Contributions directes n'aurait été rendue concernant la fixation de compléments de retenue relatifs à l'année 2010, son recours devrait être recevable.

La partie étatique, de son côté, affirme que le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2006 à 2010 aurait été émis le mercredi, 23 février 2011 et remis à la poste sous pli fermé le même jour - et non le 18 février 2011 comme erronément indiqué dans la décision directoriale -, la date d'émission ressortant d'ailleurs clairement du bulletin versé en cause par la ..., de sorte qu'il serait présumé avoir été notifié le lundi, 28 février 2011 et que le délai de réclamation aurait expiré le lundi, 30 mai 2011 : aussi, la réclamation déposée en date du 19 juillet 2011, soit plus d'un mois après l'expiration du délai légal, serait tardive.

Elle expose encore qu'en tout état de cause le délai de réclamation contre un bulletin établi par écrit ne serait empêché de courir qu'en cas d'omission d'une instruction relative aux voies de recours ou en cas d'instruction inexacte ou encore à défaut d'indication de certaines mentions déterminées, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

Dans le cadre de son mémoire en réplique, la ... réitère son argumentation initiale tout en donnant à considérer que l'Etat ne rapporterait pas la date de la remise à la poste de la notification du bulletin de l'impôt.

Par ailleurs, si elle ne conteste pas avoir reçu le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires, elle affirme avoir sollicité oralement une modification du bulletin courant mars 2011 par-devant le préposé du bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette, mais que ce dernier ne lui aurait opposé aucune réponse écrite, respectivement lui aurait opposé une réponse de refus orale donnée sans indication des voies de recours, de sorte qu'aucun délai n'aurait commencé à courir.

Elle affirme encore s'être adressée au courant du mois de mai 2011 au préposé du bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette avec la documentation nécessaire pour introduire une réclamation orale, à laquelle le préposé aurait toutefois décidé de ne pas répondre, de sorte qu'elle aurait ensuite adressé une réclamation écrite à l'administration qui ne serait que la réitération de sa demande orale, ce qui ressortirait d'ailleurs du 13 juillet 2011, de sorte que « *la réclamation orale introduite en mai 2011 et réitérée par écrit* (...) *le 13 juillet 2011* » serait recevable, la demanderesse offrant de prouver par l'audition de l'un de ses salariés « *la véracité de la demande de modification faite* (...) *auprès du préposé du Bureau d'Imposition d'Esch-sur-Alzette ainsi que l'existence de la réclamation orale* ».

L'Etat, pour sa part, conteste formellement que la ... se soit présentée au bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette en mai 2011 en vue de réclamer contre le bulletin litigieux, en relevant, d'une part, qu'une telle réclamation devrait soit être formée par écrit, soit être déclarée dans un procès-verbal, ce qui n'aurait pas été le cas en l'espèce, et, d'autre part, que

la demanderesse aurait elle-même affirmé en un premier temps avoir demandé la modification du bulletin en question, ce qui n'équivaudrait en aucun cas à une réclamation au sens de la loi.

Le tribunal constate qu'en l'espèce il est constant en cause qu'il est saisi d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », ayant statué sur une réclamation introduite par la ... à l'encontre d'un bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires, les parties étant unanimes pour qualifier le courrier adressé par la demanderesse du 13 juillet 2011 comme constituant une réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ».

Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions administratives, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation.

Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au recours subsidiaire en annulation, dont la partie étatique soulève l'irrecevabilité, il convient de relever que le tribunal n'est appelé à statuer sur la recevabilité de la demande subsidiaire en annulation qu'à défaut de recevabilité de la demande principale en réformation.

Compte tenu de la conclusion ci-avant retenue, il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

Le tribunal constate ensuite que la demanderesse, respectivement son avocat, semble utiliser indifféremment les termes « *demande de modification* » et « *réclamation* », alors qu'il s'agit, tel que relevé à juste titre par la partie étatique, de notions juridiques distinctes. C'est ainsi que le tribunal constate que la demanderesse affirme dans sa requête introductive d'instance avoir contacté le bureau d'imposition compétent, suite à la réception du bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires litigieux, « *pour présenté* (sic) *une demande de modification dudit bulletin* », la demanderesse reprochant ensuite au bureau d'imposition « *que malgré les pièces produites, aucune décision n'a donc été prise quant à cette demande de modification* », de sorte qu'elle aurait ensuite introduit par écrit une réclamation le 13 juillet 2011, la demanderesse réaffirmant page 3 de sa requête de manière itérative avoir sollicité la modification du bulletin d'imposition. Dans le cadre de son mémoire en réplique, la demanderesse maintient ses explications relatives à sa demande de modification infructueuse, pour ensuite, pour la première fois, affirmer avoir par la suite également introduit une réclamation orale qu'elle aurait été obligée de réitérer par écrit.

Il convient dès lors de rappeler qu'en la présente matière, le contribuable, confronté à un bulletin d'imposition, dispose de plusieurs recours spécifiques au droit fiscal, régis par des dispositions spéciales.

C'est ainsi que le contribuable dispose notamment, en vertu du paragraphe 94, alinéa 1er AO, de la possibilité de faire retirer ou modifier son bulletin d'impôt, à condition toutefois qu'il ne soit pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux, possibilité communément considérée comme « *recours gracieux* » en ce sens que la demande afférente est adressée à l'autorité ayant pris la décision attaquée, à savoir le bureau d'imposition compétent : cette possibilité est notamment ouverte au contribuable qui constate une erreur dans le bulletin d'imposition : il lui est loisible de contacter endéans les délais du recours contentieux les services fiscaux afin que ces derniers redressent l'erreur dans le cadre d'un nouveau bulletin d'imposition. La caractéristique essentielle d'une telle requête en modification est de n'agir que de façon ponctuelle : alors que la réclamation au sens du paragraphe 228 AO a un effet dévolutif général, la requête en modification n'autorise le bureau d'imposition à vérifier et décider à nouveau que sur le point litigieux. Pour ces raisons également, la requête en modification du bulletin d'imposition ne constitue pas non plus une « réclamation » au sens du paragraphe 228 AO et n'a de ce fait pas pour effet d'interrompre les délais pour réclamer, ni l'obligation de paiement de la cote d'impôt[1].

Le bureau d'imposition, saisi d'une telle requête en modification peut soit, sans y être obligé, décider de réserver une suite favorable à la requête du contribuable et émettre un bulletin rectificatif, soit décider de maintenir inchangé le bulletin d'imposition critiqué sur la base de considérations liées à l'équité comme à l'opportunité : dans ce cas la légalité de cette décision pourra être contestée par le contribuable dans le cadre d'un recours en annulation à introduire endéans un délai de trois mois conformément à l'article 8 (4) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 précitée.

Il peut encore déposer une réclamation devant le directeur sur base du paragraphe 228 AO, le contribuable étant même obligé lorsqu'il veut soumettre l'imposition lui opposée au juge du fond, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre préalablement une telle réclamation au directeur, étant souligné que conformément aux dispositions combinées des paragraphes 228, 245 et 246 AO, un bulletin doit être contesté obligatoirement par la voie d'une réclamation devant le directeur qui doit être introduite dans un délai de trois mois à partir de la notification valable du bulletin, seul le défaut ou le caractère lacuneux d'une instruction sur les voies de recours sur le bulletin ayant pour effet, au voeu du paragraphe 246 (3) AO, d'empêcher le cours de ce délai.

Il résulte en substance des développements initiaux de la demanderesse, tels que contenus dans sa requête introductive d'instance, que la ... semble considérer que le fait d'avoir introduit une demande de modification au sens du paragraphe 94 AO aurait interrompu le délai de réclamation, respectivement que le prétendu refus oral lui opposé à sa demande de modification n'aurait pas permis au délai de réclamation de courir, et ce à défaut d'indication des voies de recours.

Or, ce faisant, la demanderesse opère une confusion entre les deux voies de recours ci-avant mentionnées, l'introduction d'une requête en modification au sens du paragraphe 94 AO n'étant pas, comme indiqué ci-dessus, suspensive du délai de réclamation, s'agissant de requêtes poursuivant des objets distincts et soumis à des régimes distincts.

Par ailleurs, et d'une manière générale, le délai de réclamation constituant un délai de forclusion, il n'est pas susceptible de suspension, respectivement de prolongation, et ce

[1] Alain Steichen, Manuel de Droit Fiscal, Tome 1, Droit fiscal général, 2006, n° 673, p.630.

conformément au paragraphe 83 AO selon lequel « *(1)* (…) *Ausschlussfristen können nicht verlängert werden. (2) Fristen zur Einlegung eines Rechtsmittels sind Ausschlussfristen* ».

L'introduction d'une requête en modification n'a dès lors aucune incidence sur le cours du délai de réclamation.

En ce qui concerne l'absence d'indication de voies de recours dans le cadre du prétendu refus oral opposé à la requête en modification, il convient de souligner que là encore, une telle éventuelle absence, si elle était peut-être susceptible d'avoir une influence sur le cours du délai contentieux relatif au refus de modification - encore que ni les dispositions du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes, ni celles de l'article 4 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996, instaurant la présomption légale du refus implicite - est sans pertinence en ce qui concerne le délai de réclamation, la même conclusion s'imposant en ce qui concerne l'absence de décision mise en avant par la demanderesse, une éventuelle absence de réponse à la demande de modification étant également sans incidence aucune sur le délai de réclamation, s'agissant d'une différente voie de recours pré-contentieux.

Si la demanderesse affirme ensuite, *in tempore suspecto*, avoir également introduit oralement une réclamation, le tribunal, de concert avec le délégué du gouvernement, constate d'abord que ni la lettre de réclamation, ni la requête introductive d'instance ne mentionnent de telle « *réclamation orale* », de sorte que l'affirmation d'une telle réclamation orale doit être considérée comme douteuse.

Au-delà de ce constat, il importe de souligner que conformément au paragraphe 249 (1) AO, une réclamation orale n'est valable que si elle fait l'objet d'un procès-verbal [2] : or, en l'espèce la demanderesse reste en défaut de produire un tel procès-verbal - le dossier contentieux versé en cause par la partie étatique ne mentionnant d'ailleurs pas de tel procès-verbal -, voire seulement d'affirmer qu'un tel procès-verbal aurait été dressé, sinon que le préposé ait refusé de dresser procès-verbal de la prétendue réclamation orale, circonstance dont la demanderesse n'aurait indubitablement pas manqué de faire état dans le cadre de sa réclamation écrite.

En ce qui concerne l'offre de preuve formulée par la demanderesse, il convient de prime abord de rappeler qu'aux termes de l'article 351 du Nouveau code de procédure civile, une mesure d'instruction ne peut être ordonnée sur un fait que si la partie qui l'allègue ne dispose pas d'éléments suffisants pour le prouver, une mesure d'instruction ne pouvant en aucun cas être ordonnée en vue de suppléer la carence d'une partie dans l'administration de la preuve. Aussi, l'offre de preuve telle que formulée ne saurait suppléer au défaut constaté de la formalité substantielle que représente le procès-verbal requis par le paragraphe 249 (1) AO, formalité que la demanderesse, dont l'objet est notamment le conseil en fiscalité, ne pouvait pas ignorer.

Il convient de relever par ailleurs que l'offre de preuve telle que formulée par la demanderesse n'est pas concluante. En effet, outre de ne pas porter sur le seul point éventuellement pertinent, à savoir un hypothétique refus du préposé de dresser procès-verbal d'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO, celle-ci ne précise en particulier pas quelle personne physique l'aurait représentée auprès du bureau d'imposition, l'offre de preuve

[2] Conseil d'Etat, 8 juillet 1953, Pas. 16, p.64 ; trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 604.

n'affirmant que « *la société ...s'est rendue ...* » : or, si elle prétend qu'une personne non autrement identifiée se serait rendue au courant du mois de mai 2011 au bureau d'imposition « *afin de réclamer contre le bulletin par la production de pièces* », la qualité de cette personne est toutefois déterminante, alors qu'une réclamation, acte non anodin pouvant entraîner une imposition *in pejus*, ne saurait être introduite que par une personne soit valablement et expressément mandatée, soit pouvant engager la société. De même, la seule affirmation d'une « *réclamation* » tirée de la production de pièces laisse d'être pertinente, une réclamation devant être, pour les mêmes raisons, un acte explicite et identifiable comme tel par l'autorité compétente.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a partant lieu de rejeter l'offre de preuve telle que formulée par la demanderesse.

Dès lors, à défaut de tout élément susceptible d'avoir interrompu le cours du délai de réclamation, il échet uniquement de vérifier si la réclamation datée du 13 juillet 2011 a été introduite dans le délai légal, lequel est, pour rappel de trois mois à partir de la notification valable du bulletin.

La notification des bulletins peut être faite d'après les règles du Nouveau Code de procédure civile[3] ou encore par lettre recommandée[4], voire même par simple pli fermé à la poste. Dans ces deux derniers cas la notification sera présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste conformément à l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, cette présomption de notification ne s'appliquant cependant que si l'administration fiscale établit la remise à la poste de l'envoi contenant le bulletin d'impôt. En cas de contestation de la notification du bulletin d'impôt par le destinataire et faute de preuve par l'administration de la remise à la poste, la présomption de notification légale ne joue pas et la notification légale ne peut pas être considérée comme accomplie, sauf preuve contraire circonstanciée, le fisc ayant la charge de la preuve de l'envoi de la simple lettre[5]. Il s'ensuit que dans cette hypothèse le bulletin ne prend pas effet à l'égard du destinataire et que le délai pour introduire une réclamation ne prend pas cours[6].

Toutefois, même si l'administration n'établit pas la remise effective à la poste d'un bulletin, elle peut, par des preuves circonstanciées, établir que l'envoi a été accompli[7].

En l'espèce, si la date effective de remise à la poste du bulletin contesté ne résulte pas des pièces communiquées au tribunal par la partie étatique, le tribunal doit toutefois constater que ce n'est qu'au stade de la requête introductive d'instance que la ... s'est mise à contester que le bulletin d'imposition aurait été envoyé en date du 23 février 2011 et qu'elle reproche au directeur d'être en défaut d'apporter la preuve que la date d'émission du bulletin correspondrait à la date de remise à la poste.

En effet, le tribunal constate que la ... affirme dans sa réclamation s'être vu notifier le 23 février 2011 le bulletin litigieux, respectivement le décompte afférent, de sorte qu'elle

---

3 Paragraphe 88 al. 1er AO.
4 Paragraphe 211 al. 3 AO, combiné avec le paragraphe 88 al. 3 AO
5 Alain Steichen, Manuel de Droit Fiscal, Tome 1, Droit fiscal général, 2006, n° 657, p.622.
6 Trib. adm. 17 juin 1998, n° 10272, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 590.
7 Trib. adm. 12 juillet 2006, n° 20925, confirmé par Cour adm. 28 novembre 2006, n° 21765C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 591.

aurait contacté le 9 mars 2011 le bureau d'imposition compétent, ce que le litismandataire confirme dans sa requête introductive d'instance : il s'ensuit qu'elle s'est nécessairement vue notifier le bulletin en question au plus tard le 9 mars 2011.

Aussi, la réclamation datée du 13 juillet 2011, mais valablement notifiée à l'autorité compétente par voie postale en date du 18 juillet 2011, tel que cela résulte de l'avis postal de réception versée en cause par la demanderesse - une réclamation contre un bulletin d'impôt n'étant supposée être interjetée qu'au moment où elle se trouve en un lieu où l'administration en a le droit de disposition, c'est-à-dire soit dans les bureaux de l'administration soit dans la boîte aux lettres de l'administration[8] -, l'a été plus de quatre mois après notification du bulletin litigieux.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation lui parvenue le 18 juillet 2011 pour être tardive.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, sans qu'il n'y a lieu d'examiner les moyens de la demanderesse relatifs au bien-fondé de sa réclamation.

Par ces motifs

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit en la forme le recours principal en réformation introduit contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 décembre 2011 portant rejet de la réclamation de la demanderesse ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 18 mars 2013 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 18/3/2013
Le Greffier du Tribunal administratif

[8] Trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 600.